

○王景馨¹ 崔洪亮²

(1. 厦门大学 财金系, 福建 厦门 361005;

2. 江苏省国税局培训中心科研开发部, 江苏 无锡 214063)

国际上应对电子商务冲击的税收政策及其政策分析

[摘 要] 电子商务正以其特有的交易方式挑战、冲击传统的交易方式。由于电子商务是一个新生事物, 各国管理部门还来不及全面研究制订相应的政策, 更没有系统的法律约束来规范企业行为, 从而引发许多税收问题, 包括对国际税收规则的严重冲击。联合国、OECD、发达国家和发展中国家相继提出或施行应对电子商务冲击的税收解决方案和政策, 并由此引发激烈的争议。

[关键词] 电子商务; 国际税收规则; 税收政策

[文章编号] 1672- 2035(2003)02- 0035- 03 **[中图分类号]** F810.42 **[文献标识码]** B

计算机和通信技术的发展, 使 Internet (因特网) 迅速普及和应用, 而因特网上的电子商务活动, 已成为全球商业增长速度最快的领域之一。电子商务的出现, 使网上广告、网上影院、“虚拟商场”、网络银行等成为现实。其特有的交易方式使传统的交易方式受到挑战和冲击。由于电子商务是一个新生事物, 各国管理部门还来不及全面研究制订相应的政策, 更没有系统的法律约束来规范企业行为, 从而引发许多税收问题, 包括对国际税收规则的影响。

尽管电子商务已成为各国关注的热点, 但目前尚没有一个对电子商务的统一定义。一些比较有代表性的观点认为, 电子商务是利用现有的计算机硬件设备、软件和网络等基础设施, 在按一定的协议连接起来的电子网络环境下从事各种各样商务活动的方式。国际商会则企图对电子商务下一个更具权威性的定义, 他们认为, 电子商务是指实现整个贸易过程中各阶段贸易过程的电子化, 交易各方以电子交易方式而不是通过当面交换或直接面谈方式进行的任何商业交易。国际税收协会第 55 届年会发表了包括电子商务所得的税收问题在内的两个主题报告, 报告讨论了电子商务的概念, 认为在对电子商务的税收问题尚未达成国际一致的意见, 电子商务与现行传统税制的矛盾和冲突较多但目前还没有形成明确、一致的解决办法之前, 应当防止对电子商务概念的滥用, 电子商务应仅指通过电子或数字方式进行货物或服务的商务交易, 不包括电子数据的交换、电子货币传输、通讯信号的传递和其他电子网络的应用。^[1]

一、电子商务对国际税收规则的冲击

由于电子商务具有虚拟化、数字化、隐匿化的特点, 所以

它不仅消除了国家间的界限, 而且改变了传统商务贸易实现的方式和理论模式, 以及传统企业的经营管理方式, 对现行的税收理论、税收制度和税收征管提出了挑战, 特别是对国际税收理论和规则造成了一定的冲击。

在国际上, 电子商务遇到的税收问题主要有法律的适用、管辖权的适用、交易地点的确认、经营性质的确定、居民身份的判定以及税收管理手段和服务的滞后等问题。

1. 电子商务对税收管辖权的冲击

传统税收管辖权以各国地理界限为基准, 然而电子商务具有超越国界的特征, 各国以领土为税收管辖权的观念受到考验。电子商务首先模糊了纳税人居民身份的判定。各国一般都以“住所”和“居住时间”作为居民的判定标准, 然而, 电子商务超越了传统商务的时空限制, 无论纳税主体的住所或营业场所设于何处, 都可以在任何税收管辖权范围内设立或登录网站从事商业活动。因此, 税务机关难以确定利用网站从事交易的纳税人的真实身份, 以致难以实行其税收课征权力。

电子商务还加剧了国际税收管辖权的冲突问题。对来源地税收管辖权与居民税收管辖权的冲突, 传统的解决办法是通过双边税收协定来减轻或消除国际重复征税, 但电子商务的发展, 一方面, 使得收入来源地的判定发生争议, 如通过因特网的跨国医疗诊断服务, 另一方面导致居民身份认定的复杂化, 如网络公司注册地与控制地的分化。这些影响都在原有冲突上产生了新的税收管辖权的冲突。

2. 电子商务对常设机构规则的冲击

现行的国际税收规则是, 对营业利润征税一般以是否设立“常设机构”为标准。一个国家的企业在另一个国家设立常

[收稿日期] 2002- 08- 09

[个人简历] 王景馨(1974-), 女, 辽宁黑山人, 厦门大学财金系在读硕士研究生, 从事经济学研究。

崔洪亮(1969-), 男, 江西赣州人, 江苏省国税局培训中心科研开发部讲师, 硕士, 从事经济学研究。

设机构必须符合三个条件:一是这个场所是企业从事营业活动的场所;二是这个营业场所具有相对的固定性或永久性;三是所从事的活动必须是准备性或辅助性活动以外的营业活动。电子商务出现后,企业仅仅通过网址或服务器就可以开展经营活动,而且这个网址或服务器的设立具有很大的便利性,它既可以设立在居住国,也可以设立在收入来源国,甚至可以设立在毫不相关的第三国。网址或服务器的位置丝毫不影响电子商务的开展。那么,在这种情况下,应以什么标准来判断常设机构的设立呢?网址或服务器能不能构成常设机构?如果将网址或服务器认定为常设机构会产生什么样的问题?这是国际税收规则面临的新问题。

3. 电子商务对税收征管的冲击

电子商务的迅猛发展以及电子商务涉税研究的严重滞后,导致了形式多样、数额巨大的“电子避税”。一方面电子商务实现了无纸化操作,而且交易双方常常隐蔽甚至取消固定营业地点,这就加大了税收征管和税收稽查的难度。另一方面,电子商务的信息加密系统、匿名式电子付款工具,都使税务机关难以掌握交易双方的具体交易事实。另外,电子商务的发展,也为国际避税提供了新的手段和机会。

各国税收征管都离不开对凭证、账册和报表的审查,而在电子商务中的账簿和凭证是以网上数字信息的形式存在的,而且这种网上凭据的数字信息又具有随时被修改而不留痕迹的可能,这将使税收征管失去了可靠的审计基础。而且,由于网上交易的电子化,电子货币、电子发票、网上银行开始取代传统的货币银行、信用卡,现行的税款征收方式与网上交易明显脱节。因此,现行税收征管方式的不适应将导致电子商务征税方面法律责任上空白地带的产生,对电子商务的征税法律责任将趋于空谈。

4. 电子商务对税收公平原则的冲击

从事电子商务的企业与传统贸易企业相比,有着独特的“虚拟”贸易形式,其行为尚未被各国现行税法所规范。在目前大多数国家还没有在是否对电子商务征税方面拿定主意的情况下,从事电子商务的企业与从事传统贸易的企业之间存在着明显的税负不公的现象。此外,随着网络的普及,以网络为媒体的广告效应有可能相当于甚至大于传统媒体的广告效应,造成网络企业收入增长与其税负低迷的强烈反差,将使网络企业的税负大大低于传统传媒企业,造成税负不公。

二、国际上应对电子商务的税收政策分析

1. 应对税收管辖权冲突的税收政策及其政策分析

在应对电子商务带来的新的税收管辖权冲突方面,发达国家与发展中国家提出的税收政策也是相互冲突的。发达国家赞成加强居民管辖权,倾向于把正在国内居住的所有人包括自然人和法人的全部收入都予以征税,而对非居民在本国国内的收入则不予以征税。而发展中国家坚持实行税源原则,即收入来源地管辖权,主张以经济活动场所为依据,对来源于其领土内的所有收入予以征税,而居民在国外取得的收入不纳税。

双方税收政策分歧和冲突的根源在于各自的国家权益。目前从事电子商务的企业大部分是美国或其他发达国家的公司,实行单一居民管辖权就意味着应税所得从顾客所在国(即收入来源国)转移到了企业居住国。欧美发达国家信息技术基础雄厚,电子商务普及程度高,而发展中国家尚未适应电子商务的处理方式,而造成不同国家在信息资源掌握和处理上的巨大差距和非对称性,新的“贸易逆差”不可避免。因此,发达国家更侧重于维护能使自己受益的居民税收管辖权,而发展中国家正相反,更侧重于有利于维护自己权益的地域税收管辖权。甚至不同的国际组织对上述两原则也有不同的倾向,如OECD偏重于居住地原则,联合国则偏重于税源原则。

2. 对电子商务征税与否的政策倾向及其政策分析

伴随着电子商务迅猛发展的是日益突出的税收问题,各国政府和各大国际组织相继采取措施,制定了一些关于电子商务的税收政策。然而,各国在是否对电子商务征税方面意见始终不一致,从电子商务诞生之日起,世界各国对此问题就一直争论不休。美国从1996年开始,就有步骤地力推网络贸易的国内交易零税收和国际交易零关税方案。2000年5月10日,美国通过了将电子商务免税期延长5年的法案,该免税法案要求在一定时期内避免对网上交易课征新税。OECD则在发表的经济报告中建议美国各州应对电子商务及邮购销售征税。OECD认为对电子商务不征税将对经济运行产生扭曲作用,因为现实中不同贸易形式的征免税并存,势必导致大量应纳税源转向免税方面。但美国对此表示反对。欧盟委员会于2000年6月7日发布了新的电子商务增值税法案,规定对欧盟境外的公司以电子形式向欧盟境内销售货物或提供应税劳务,且销售额在10万欧元以上的,要求购货方缴纳增值税。联合国从另一个视角——缩小发达国家与发展中国家的贫富差距的角度,对电子商务进行了考察,提议对电子商务征收“比特税”,即对电子信息按其流量征税。

就目前情况而言,对电子商务课税或免税,各国政府左右为难。免税政策首先势必造成网络企业和传统企业之间的税负不公和不平等竞争。欧盟认为税收系统应具备法律确定性,电子商务不应承担额外税收,但也不希望为电子商务免除现有的税收,电子商务必须履行纳税义务,否则将导致不公平竞争。其次,政府将减少相当一部分财政收入。而且,免征数字化商品的关税对发展中国家而言将导致新的“贸易逆差”。而课税政策,则将会打击发展中的电子商务,会严重阻碍这种贸易形式的发展,有悖于世界经济一体化的大趋势。世界贸易组织总干事穆尔就认为,向电子商务征税是进行经济自杀。此外,电子商务所带来的税款征收和缴纳上的难题也不是个别国家一朝一夕所能解决的。

针对电子商务本身的技术特征,采取适当的技术手段,适时制定并在一定范围内试行一些税收征管方案,可能是未来电子商务税收政策的一个趋势。在针对电子商务的税收政策中,应征与能征的矛盾将更为突出。充分利用先进技术实现税收征管的网络化、信息化,开发自动征管软件,并实现税务当局与金融等部门的联网等设想将逐步实现。

3. 针对常设机构问题的税收政策及其政策分析

在处理常设机构概念的界定、所得性质的区分、无纸化交易等具体问题时, 各国仍将围绕着以下原则性问题展开研究: 是居民管辖权和收入来源地管辖权并重, 还是转向单一的居民管辖权? 以交易的实质确定是否征税, 还是区别对待不同的交易形式征税? 对电子合同和账簿的法律地位如何确定?

对于跨国电子商务活动的跨国营业所得产生的征税权的划分, 是否适用于既定的常设机构概念问题, 世界上许多发达国家已就这个问题进行了深入的研究并提出了自己的看法。美国、澳大利亚、加拿大、荷兰等国家都主张在国际税收领域, 现行的国际税法原则, 包括常设机构原则, 应当适用于跨国电子商务活动。这些国家认为, 电子商务活动与传统商务活动相比, 就其活动的实质而言没有什么差别, 只是两者活动方式有所不同; OECD 认为, OECD 税收协定范本中有关常设机构概念, 同样可以适用于跨国电子商务活动, 但是需要进一步明确如何适用。最新的 OECD 范本注释确定网址不构成常设机构, 而储存网址的服务器在符合一定条件的情况下才能构成常设机构。如果服务器仅仅是一种通讯工具, 可以认定该服务器从事的是准备性或辅助性的活动, 不构成常设机构, 只有用以经营活动的服务器才应视为常设机构。但如果服务器只是为了展示商品, 相当于广告、仓库等辅助设施, 就不应被视为常设机构。日本已就这个问题给予明确的认定。日本认为, 依据国际互联网服务的提供者在日本所从事的经营活动, 来确定国际互联网服务提供者是否构成常设机构, 若国际互联网服务的提供者仅仅是通过当地电话公司来提供连接服务, 就不被认定为常设机构; 若国际互联网服务的提供者被作为国内的服务者, 就应被视为常设机构。可以看出, 当前许多国家普遍认为, 对跨国电子商务活动所产生的跨国营业所得的国际约束规范标准, 仍应遵循现行的常设机构原则。

支持网址或服务器可构成常设机构者的理由是, 网址或服务器满足以下条件: 可以完成企业的营业活动; 具有一定程度的固定性。而反对将网址或服务器作为常设机构的国家也提出了自己的观点: 网址或服务器不符合常设机构的定义, 因为网址或服务器设立的地点可任意选择, 如果以网址或服务器为常设机构, 跨国企业集团可以在避税地设立服务器, 将网上交易的提供地和接受地转至该地而规避某些税收, 而且跨国企业集团可以便捷地在子公司之间进行转让定价。所以 OECD 主张的不能将服务器一律界定为常设机构, 但在某些情况下, 服务器可构成常设机构的政策较为合理。网址或服务器虽然具有一定程度的固定性, 但是因为设立网址或服务器很简单, 也很方便, 用网址或服务器作为常设机构会带来很多的问题。电子商务的特点表明对常设机构的固定性要求可适当放宽。区分一个网址或服务器是否构成常设机构, 应该以这个网址或服务器是不是跨国公司在非居住国从事全部或部分营业活动的场所为标准, 这是确定常设机构的实质所在。这个场所可以是有形的, 也可以是无形的, 关键在于其是否从事经营活动。

4. 针对电子商务的其他税收政策及其政策分析

(1) 欧盟对电子商务征收增值税的政策。增值税是欧盟成员国的主要税种之一, 电子商务出现以后, 欧盟表示对电子商务不再开征新税或附加任何税, 增值税成为电子商务惟一的间接税。^[1] 欧盟对电子商务只开征增值税的目的, 一方面是为保护这种新的交易方式的发展, 另一方面是要在电子商务与传统商业交易之间保持税负的大致平衡。

(2) 确定数字化产品是何种征税对象的政策。通过因特网销售数字化产品是电子商务一项更具发展潜力的业务。顾客只需用一个调制解调器和一台个人电脑就可以随时下载诸如 mp3 式的音乐、信息和软件。通过国际互联网传输的数字化产品应归类为货物还是服务, 欧盟和 OECD 就此已达成共识, 即应归类为服务。但也存在两个问题: 一是对某些产品的税务处理存在不一致性。通过国际互联网以数字化形式购买的产品与以传统方式购买的产品在增值税税务处理上是根本不同的。比如说, 在英国, 以传统形式在书店购买书籍, 增值税税率为零, 而同样内容的书如果从网上下载就要以 17.5% 的税率按提供信息服务缴纳增值税。二是由于征管体制原因, 有可能导致大规模的避税行为。

(3) 对电子商务征免各税的政策。从国际上看, 许多国家在对电子商务征税时, 基本上沿用了过去的关税、增值税和消费税。如: OECD 成员国同意免征电子商务关税, 但也认为在货物的定义不稳定的情况下决定一律免征关税是不妥的; 消费税方面, OECD 明确了跨国提供电子服务和无形资产的消费地征税原则。消费地确定为: 如果是企业对企业的交易 (B2B), 为企业的设立地; 如果是企业对消费者的交易 (B2C), 为消费者居住所在地。根据日本税法规定, 软件和信息这两种商品通常不征收关税, 但用户下载境外的软件、游戏等, 则有缴纳消费税的义务, 境内提供劳务也必须征收消费税。值得注意的是, 在所得税上, 印度税务当局已经作出规定: 对在印度境外使用计算机系统, 而由印度公司向外国公司付款的, 均视为来源于印度的特许权使用费, 并在印度征收预提税。无论是新加坡还是马来西亚的法律, 虽尚未对电子商务交易中的软件供应行为的性质作出最后结论和征收预提税, 但两国税收部门均认为所有的使用许可费都要征收预提税。

(4) 关于电子商务交易数据法律效力的政策。电子商务的出现, 已触及现行的法律体系 (包括税收法律), 因而需适时地研究制定适用于电子商务的法律。目前, 欧、美、日等国已通过立法, 确定了电子商务交易数据的法律效力。如, 2000 年美国以及某些州通过了统一电子交易处理法案。按照这一法律, 电子签名将与书面签名具有同等的法律效力。美国的一些州还通过了网上合同的立法。国外制定有关电子商务法律的实践证明, 确定电子商务交易数据的法律效力是建立电子商务法律体系的先决条件。●

[参考文献]

- [1] 张志勇, 靳东升. 电子商务税收备受关注[N]. 中国税务报, 2001-12-17.
- [2] 田福雁, 疏砵. 电子商务引发美欧纠纷[N]. 中国税务报, 2002-03-19.

【责任编辑 张丽萍】